

Audience publique du 22 mai 2006
=====

Recours formé par
la société anonyme ... SA, ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur la fortune

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 20623 du rôle, déposée en date du 8 novembre 2005 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... SA, ayant son siège social à L- ..., inscrite au RCS de Luxembourg sous le numéro B 75347, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation de trois bulletins d'établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation établis au 1.1.1998, 1.1.1999 et 1.1.2000 ;

Vu le mémoire en réponse déposé en date du 8 février 2006 au greffe du tribunal administratif par le délégué du Gouvernement :

Vu le mémoire en réplique déposé en nom et pour compte de la société demanderesse le 21 février 2006 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins litigieux ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Cécile HENLE, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 mai 2006.

Par décision du 15 juillet 2004, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », statuant sur trois réclamations introduites le 25 avril 2001 en nom et pour compte de la société anonyme ... SA et visant respectivement les « *avis d'imposition pour l'impôt sur la fortune* » aux 1^{er} janvier 1998, 1999 et 2000, émis le 25 janvier 2001, déclara lesdites réclamations irrecevables en retenant que la réclamante faisait grief au bureau d'imposition d'avoir imposé les revenus provenant d'immeubles situés en France, alors que le droit d'imposition reviendrait à la France, l'analyse du dossier fiscal faisant cependant apparaître que les réclamations seraient en réalité dirigées contre l'imposition d'un immeuble situé en France à l'impôt sur le revenu, d'une part, et en considérant que l'imposition qui est assise en tout ou partie sur des bases fixées par établissement séparé ne pourrait être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition

seraient inexactes, pareille réclamation ne se concevant que dans le cadre d'une réclamation dirigée contre le bulletin portant établissement séparé, en l'occurrence l'établissement des valeurs unitaires de la fortune d'exploitation pour les années en cause, d'autre part.

Le 13 octobre 2004, la société anonyme ... SA introduisit un recours en réformation contre la susdite décision directoriale du 15 juillet 2004.

Par jugement du 11 avril 2005, le tribunal administratif rejeta le recours en faisant valoir que le contrôle de la régularité d'un bulletin d'établissement séparé doit se faire dans le cadre d'un recours dirigé contre le bulletin incriminé et non pas dans le cadre d'un recours introduit contre une mesure d'exécution.

A la suite de ce jugement, la société anonyme ... SA adressa en date du 14 avril 2005 une réclamation au directeur pour contester les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1.1.1998, au 1.1.1999 et au 1.1.2000.

Sa réclamation du 14 avril 2005 à l'encontre des prédicts bulletins d'établissement de la valeur unitaire n'ayant pas été toisée par une décision du directeur, la société anonyme ... SA a introduit, par requête déposée le 8 novembre 2005, un recours contentieux à l'encontre des prédicts bulletins émis le 25 janvier 2001.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre des bulletins d'établissement de la valeur unitaire en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Le tribunal a partant compétence pour connaître du recours en réformation dirigé contre les bulletins d'établissement de la valeur unitaire.

Le délégué du Gouvernement a cependant relevé à bon droit que l'objet du recours doit être limité au seul bulletin de fixation générale émis le 25 janvier 2001, établissant la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1.1.1998, dans la mesure où il n'y a pas eu, en définitif, de fixation nouvelle ni au 1.1.1999 ni au 1.1.2000, de sorte que les bulletins émis à ces dates ne sauraient être considérés, per se, comme faisant grief.

A travers sa requête, la demanderesse soumet d'abord, dans le cadre du recours en réformation introduit, une demande d'annulation du bulletin d'impôt entrepris pour non-respect de la procédure d'imposition et plus particulièrement du paragraphe 205 (3) AO.

Elle estime que la recevabilité du recours est conditionnée par la validité du bulletin portant établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation.

Or, en l'espèce, le prédit bulletin devrait être considéré comme étant nul, au motif que le bureau d'imposition se serait écarté de façon substantielle des déclarations de la société demanderesse sans mentionner sur les bulletins sur quels points il y aurait divergence et sans avoir annoncé préalablement au contribuable pareille intention, pareils manquements impliquant la nullité des bulletins concernés, de sorte qu'aucun délai de recours n'a pu courir à leurs encontre.

Le délégué du Gouvernement estime que le recours a été introduit tardivement, de sorte qu'il devrait encourir l'irrecevabilité.

Dans cette optique, il fait valoir que même si la violation du § 205 alinéa 3 AO est sanctionnée par la nullité du bulletin, ce vice de procédure n'empêche cependant nullement que le délai du recours contentieux suit son cours.

Il relève encore que les indications et inscriptions du § 211 alinéa 2 AO constituent des formalités substantielles et qu'en application de l'alinéa 2 du § 246 AO complété par l'article 97 (3) 7 de la loi précitée du 7 novembre 1996, le défaut de contenir ces inscriptions, fait que le délai de recours ne commence pas à courir à l'encontre des bulletins entrepris.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse prend position par rapport aux développements du délégué du Gouvernement et conclut à la recevabilité du recours.

Il est constant que le recours est dirigé contre un bulletin d'établissement émis en date du 25 janvier 2001 et que la réclamation devant le directeur n'a été introduite qu'en date du 14 avril 2005, soit après l'écoulement du délai légal de trois mois prévu par le § 245 (1) AO.

Il convient donc d'examiner si en vertu d'une disposition légale, le délai légal n'a pas commencé à courir, tel que soutenu par la demanderesse.

Le § 246 alinéa 3 AO dispose que « *Fehlt in einem Bescheid eine Rechtsmittelbelehrung oder ist sie unrichtig erteilt, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt. Dasselbe gilt für die in Absatz 2 § 211 vorgesehenen Punkte* ».

Le § 211 alinéa 2 AO dispose à ce sujet que « *Die Steuerbescheide müssen ferner enthalten :*

- 1) *eine Belehrung, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde es einzulegen ist,*
- 2) *die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie dem Steuerpflichtigen nicht schon mitgeteilt sind,*
- 3) *eine Anweisung, wo, wann und wie die Steuer zu entrichten ist,*
- 4) *die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist.*

Il n'est pas contesté que le bureau d'imposition a procédé à une déviation par rapport à la déclaration d'impôt établie par la demanderesse et qu'il n'a pas indiqué les points sur lesquels il y a eu déviation, ni dans une consultation préalable à l'émission du bulletin litigieux ni dans le bulletin d'établissement lui-même, de sorte que les dispositions des § 211 et 246 trouvent application au cas d'espèce.

Il est constant qu'en application des dispositions précitées, aucun délai de recours ne commence à courir en cas de défaut d'indication des points sur lesquels il y a eu déviation par rapport à la déclaration d'impôt remise par la demanderesse au bureau d'imposition compétent.

Dans ces conditions, le recours est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

La demanderesse conclut ensuite à la nullité du bulletin d'établissement pour non respect des dispositions du § 205 alinéa 3 AO.

En vertu du § 205 alinéa 3 AO « *wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen* ».

Cette disposition met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le paragraphe 205 (3) AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il résulte du paragraphe 204 (1) AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

A cet effet le contribuable est appelé d'abord à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt, ainsi que, par ailleurs, dans le cadre de son propre devoir de collaboration, tel que défini au paragraphe 171 AO, les informations lui réclamées le cas échéant en vue d'établir les bases d'imposition.

Cette obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt ou encore dans le cadre de son devoir de collaboration, suite à une demande afférente du bureau d'imposition. Lorsque la divergence de vues mise en avant par le contribuable s'analyse en substance purement en une question d'application de la loi qui relève de la compétence du bureau d'imposition, le contribuable n'a pas droit à être entendu préalablement à l'établissement du bulletin d'imposition- (cf. trib.adm. 10 juillet 2000, n° 11009 du rôle, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n°303 et autres références y citées).

En l'espèce, la situation de fait à la base de l'imposition litigieuse, à savoir la divergence entre le montant de la fortune nette déclarée et le montant de la fortune nette imposée, ne trouve aucune explication ni dans le dossier administratif ni dans le mémoire du délégué du Gouvernement, de même que les bulletins litigieux ne fournissent aucun motif qui justifierait de telles modifications par rapport aux déclarations du contribuable, de sorte qu'il lui était impossible de prendre position par rapport aux redressements opérés.

Etant donné que la formalité prévue au § 205 (3) AO est destinée à protéger les droits de défense du contribuable, le non respect de cette formalité substantielle entraîne l'annulation des bulletins émis au terme de la procédure ainsi viciée.

Il s'ensuit que le demandeur s'est vu privé de l'exercice effectif du droit lui conféré par le paragraphe 205 (3) AO en ce qu'il n'a pas pu prendre position face aux redressements, en l'espèce substantiels, envisagés par le bureau d'imposition.

En présence de la violation du paragraphe 205 (3) AO ainsi vérifiée, le bulletin déféré du 25 janvier 2001 encourt l'annulation, dans le cadre du recours en réformation, sans qu'il n'y ait lieu d'analyser plus loin les autres moyens présentés par la demanderesse.

PAR CES MOTIFS,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

déclare le recours en réformation irrecevable dans la mesure qu'il est dirigé contre les bulletins d'établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1.1.1999 et au 1.1.2000,

déclare le recours en réformation recevable dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1.1.1998 émis le 25 janvier 2001,

le dit également fondé,

partant annule le bulletin d'établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1.1.1998 émis le 25 janvier 2001 et renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour transmission au bureau d'imposition compétent,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 22 mai 2006 par:

Mme Lenert, vice-président,
Mme Lamesch, premier juge,
M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert